

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Timken Česká republika s. r. o.,** se sídlem Bystrovany, Pavelkova 253/5, zast. advokátem JUDr. Danielem Weinholdem, Ph.D., se sídlem AK Karlovo nám. 10, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2009, č. j. 22 Ca 280/2008 -98,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2009, č. j. 22 Ca 280/2008 - 98, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Výše označeným rozsudkem krajského soudu byla zrušena rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2008, č. j. 4242/08-1202-802360, ze dne 14. 8. 2008, č. j. 8483/08-1202-802360 a ze dne 25. 9. 2008, č. j. 9382/08-1202-802360 ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2005, 2006 a 2007. Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu nezákonnosti, konkrétně shledal důvodné námitky žalobce stran odpisování filtrační a klimatizační jednotky, požárně bezpečnostních opatření a filtrů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, a dále z důvodu nesprávného postupu při výpočtu slevy na dani dle ust. § 35a odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění. Naopak nedůvodnou shledal krajský soud námitku žalobce stran neuplatnění reinvestičního odpočtu dle § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů v případě regálového systému, nepřisvědčil žalobci ani v případě nezahrnutí technologických ztrát do nákladů dle ust. § 24 cit. zákona.

Proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný (dále též „stěžovatel“), namítá v ní důvody dle ust. 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 140/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Nesprávné právní posouzení stěžovatel namítá ohledně daňového odpisování filtrační jednotky a s názorem krajského soudu se neztotožňuje. Dle názoru krajského soudu stěžovatel neopodstatněně zúžil posouzení filtrační jednotky z hlediska § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů pouze na otázku, zda stavba – budova, v níž je filtrační jednotka umístěna, bude po její demontáži nadále existovat Ve smyslu Přílohy č. 1, která je nedílnou součástí zákona o daních z příjmů, je však rozhodující při případné demontáži technologického zařízení posuzovat, zda tím dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, nikoli existence stavebního díla jako takového. Funkce a účel stavebního díla jsou přitom vymezeny v kolaudačním rozhodnutí. Krajský soud vycházel z toho, že v posuzovaném případě byla stavba zkolaudována jako „závod na výrobu ložisek Torringot“, dospěl k závěru, že stěžovatel neposoudil filtrační jednotku z hlediska funkčnosti stavby. Stěžovatel jak ve věci posouzení filtrační jednotky, tak i obdobného posouzení stran klimatizační jednotky a požárně bezpečnostních zařízení a filtrů trvá na svém názoru, že z hlediska ust. § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů se jedná o samostatné věci movité, odkazuje přitom dále i na dikci zákona v § 30 odst. 1 a poukazuje rovněž na Přílohu č. 1 „Třídění hmotného majetku do odpisových skupin“, která je nedílnou součástí zákona, kde je vymezeno jako vysvětlivka k odpisové skupině 4 a 5, co se považuje pro účely zákona, resp. pro uplatňování daňových odpisů za nedílnou součást domů, staveb a budov, jsou to: zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému je určeno. Takováto zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojeny a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla. Stěžovatel dále odkazuje na pokyn Ministerstva financí D-190, který byl nahrazen pokynem D-130 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, v němž je k ust. § 26 zákona uvedeno, že výrobními zařízeními a předměty k provozování staveb, účelovými zařízeními a předměty, které jsou samostatnými movitými věcmi i přesto, že jsou pevně spojeny s budovou nebo se stavbou, jsou zejména stroje, přístroje, zařízení, konstrukce a příslušné technologické rozvody, následuje demonstrativní výčet takových věcí. Smyslem právní úpravy (od r. 1995) je umožnit samostatně evidovat a odpisovat zařízení a předměty, které jsou sice se stavebním dílem pevně spojeny, ale lze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla. Je evidentní, že stroje a zařízení mají menší životnost, proto se dříve opotřebují oproti stavbě, ve které jsou zabudovány. Žalobce zaevidoval v roce 2001 do majetku mj. filtrační jednotku, kterou zahrnul do vstupní ceny budovy (závodu na výrobu ložisek), která je odpisována v 5. odpisové skupině. Dle názoru stěžovatele měl žalobce tuto filtrační jednotku zaevidovat do majetku jako samostatnou movitou věc, tak jak je od roku 1995 upraveno v ustanovení § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V daném případě pro daňové posouzení lze identifikovat hranici mezi samostatnými movitými věcmi a nedílnou součástí nemovitosti. Filtrační jednotka patří mezi technologie či zařízení, které jsou nezbytné k tomu, aby byly funkční stroje pro broušení materiálu při výrobě ložisek. Stěžovatel si je vědom toho, že žalobce byl nucen pořídit filtrační jednotku právě proto, aby nedošlo k poškození brousících strojů, tj., aby nedošlo k poškození výrobního zařízení; tato filtrační jednotka však ve smyslu ust. § 26 odst. 2 cit. zákona netvoří s budovou jeden funkční celek. Filtrační jednotka není zařízením, které by z hlediska

budovy umožňovala její funkci a účel, ke kterému je určena. Pokud by byla filtrační jednotka demontována, došlo by k poškození brousících strojů, avšak nikoli ke znehodnocení budovy samé.

Stěžovatel trvá na svém závěru, že filtrační jednotka jako součást technologie, je považována pro účely ustanovení § 26 zákona o daních z příjmů za samostatnou movitou věc, která měla být pro účely daňového odpisování vymezeného v ust. § 26 až § 33 cit. zákona, odpisována ve 2. odpisové skupině. Pokud by měl být přijat závěr krajského soudu, dle stěžovatele by část ust. § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů „*Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny*“ nebylo možno v praxi vůbec aplikovat. Je totiž nesporné, že každá stavba musí být kolaudována k určitému účelu, ať je to v daném případě závod na výrobu ložisek nebo jiný závod. Je pochopitelné, že demontáží předmětného zařízení by došlo k poškození strojů, neboť bez filtrace olejů se daná technologie neobejde – to je však pouze technický dopad, od něhož je nutno odlišovat dopad daňový. Zde se jedná pouze o fiktivní zásah, spočívající v tom, že se oddělí technologie (stroje, zařízení, popř. celé výrobní linky) od samotné budovy, ve které jsou pevně zabudovány. Po tomto fiktivním oddělení se odpisují zvlášť technologie a zvlášť samotná budova, a to ať je tato kolaudována k jakémukoli účelu. Jak již stěžovatel uvedl, smyslem ust. § 26 odst. 2 zákona je, aby poplatník zahrnul vstupní cenu strojů a zařízení tvořící technologii vzhledem k rychlejšímu opotřebení dříve do daňových nákladů. Není proto možno se ztotožnit s názorem krajského soudu, že stěžovatel zúžil výklad pouze na to, zda fiktivním oddělením filtrační jednotky od budovy dojde k zachování její existence. Podle závěru krajského soudu by veškeré stroje a zařízení tvořící technologii na výrobu ložisek bylo nutno odepisovat 30 let, tj. tolik let, kolik se odepisuje stavba v 5. odpisové skupině.

Stěžovatel odkazuje rovněž na Pokyn MF-D-300, který je závazný pro správce daně a který rovněž předpokládá v části k ust. § 26 zákona, že výrobními zařízeními, zařízeními a předměty k provozování služeb (výkonů), účelovými zařízeními a předměty, které jsou samostatnými movitými věcmi i přesto, že jsou pevně spojeny s budovou nebo se stavbou, jsou zejména: stroje, přístroje, zařízení, konstrukce a příslušné technologické rozvody, např. strojní zařízení olejového hospodářství, kam předmětná filtrační jednotka beze sporu náleží.

Stěžovatel trvá na svém právním názoru, že předmětná filtrační jednotka, rovněž tak klimatizační jednotky, požárně bezpečnostní zařízení a filtry měly být žalobcem jen a výlučně pro účely aplikace ust. § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů evidovány a odpisovány jako samostatné movité věci.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, co se týče způsobu výpočtu slevy na dani z titulu poskytnutí investičních pobídek. Výše slevy na dani je závislá na základu daně a daně, pokud tedy správce daně po daňové kontrole změní výši základu daně a daně, bude se měnit i samotná sleva na dani, kterou bude moci poplatník uplatnit. Dle názoru stěžovatele není možno při výpočtu sankce za porušení podmínky maximálního snížení základu daně vycházet z původně uplatněné slevy na dani, ale je nutno nejprve

zjistit nový nárok na slevu a teprve poté od tohoto nároku na slevu odečíst sankci. Krajský soud však dospěl k závěru, že nárok na slevu ve smyslu ust. § 35a zákona o daních z příjmů nelze vykládat jako nový nárok na slevu (zjištěný po daňové kontrole), neboť takový výklad nemá oporu v zákoně. Krajský soud dospěl k závěru, že konstrukce výpočtu částky, o kterou se snižuje nárok na slevu ve smyslu ust. § 35a odst. 6 věty druhé cit. zákona slouží pouze a výlučně pro účely stanovení sankce, o kterou bude krácena sleva na dani. Spojovat ji s nově stanovenou daňovou povinností určenou dodatečným platebním výměrem lze dle názoru soudu pouze do té míry, že výpočet sankce, resp. následně nově stanovená výše slevy na dani, je součástí výpočtu dodatečně stanovené daňové povinnosti. Krajský soud tak přisvědčil názoru žalobce, totiž, že základem pro výpočet má být právě ten „nárok na slevu“, který poplatník vykázal ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém příslušná podmínka nebyla dodržena. Krajský soud vycházel přitom z dikce ust. § 35a odst. 6 cit. zákona, přitom porovnával obsah prvních dvou vět; každá věta se však týká jiných podmínek pro uplatnění slevy a každá s jejich nedodržením spojuje jiné právní následky. První věta se vztahuje na případy, kdy poplatník nedodrží některou z podmínek dle § 35a odst. 2 cit. zákona, s výjimkou podmínky dle písm. a) nebo nedodrží některou ze všeobecných podmínek stanovenou zvláštním právním předpisem – v takovém případě zákon stanoví jako sankci, že nárok na slevu zcela zaniká. Ustanovení věty druhé se však vztahuje výhradně na nedodržení podmínky uvedené pod písm. a), tj. povinnost maximálně snížit základ daně ve zdaňovacím období, za které je sleva uplatňována – v takovém případě je jako sankce stanoveno, že nárok na slevu se snižuje o částku, jejíž výše se vypočte jako součin dvojnásobku sazby daně a té části změny základu daně, která vznikla porušením podmínky podle odst. 2 písm. a) zákona. Krajský soud vyložil ust. § 35a tak, že zákon zde ve větě druhé nestanoví, že dojde k zániku nároku na slevu, jako v první větě ani nestanoví, že vznikne nový nárok na slevu; stanoví toliko, že se nárok na slevu snižuje. Stanovení nového základu daně dle věty druhé má sloužit pouze pro účely výpočtu sankce, která se následně odečte od uplatněného nároku na slevu. Dle názoru krajského soudu je tedy postup správce daně, kdy nejprve zjistil nový nárok na slevu podle nově zjištěného základu daně a daně a teprve potom od tohoto nově zjištěného nároku na slevu odečetl sankci, v rozporu se zákonem. Stěžovatel trvá na správnosti svého výkladu výše uvedeného ustanovení, který provedl zejm. s přihlédnutím ke smyslu a účelu zákonného ustanovení. Stěžovatel se v odůvodnění svých rozhodnutí podrobně vyjádřil ke všem námitkám žalobce, objasnil rovněž termín „nárok na slevu“, pro účely kasační stížnosti proto odkazuje na podrobné odůvodnění svých rozhodnutí. Odkazuje rovněž na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2008, č. j. 22 Ca 238/2007 - 46, v němž se týž soud stejnou věcí již zabýval, v němž dospěl ke stejnému názoru jak nyní stěžovatel, totiž, že jediným správným řešením za situace, kdy bylo zjištěno žalobcovo pochybení, je stanovit správně daňový základ a teprve z tohoto nově stanoveného základu použít tu část jeho změny, která vznikla porušením podmínky maximalizace snížení základu daně podle § 35a odst. 2 písm. a) zákona, k výpočtu sankce, o kterou se sníží nárok na slevu. Ve věci nyní projednávané však krajský soud zaujal zcela opačný názor, aniž by uvedl důvody, proč tak učinil.

Stěžovatel s ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že filtrační jednotka nemůže být od budovy (závodu na výrobu ložisek) oddělena, aniž by se tím budova znehodnotila a zároveň je výrobním zařízením, které s budovou tvoří jeden funkční celek. Poukazuje na to, že znehodnocením věci judikatura rozumí nejen ztrátu její hodnoty peněžní, nýbrž může jít i o znehodnocení funkční, estetické či jiné; znehodnocením se míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo nemůže sloužit vůbec (např. rozsudky NS sp. zn. 22 Cdo 2250/989, 20 Cdo 1781/2006) Rovněž odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 130/2004, v němž soud dovodil, že funkčním celkem jsou nemovitosti a na nich umístěné technologické zařízení čerpací stanice pohonných hmot. Žalobce trvá na tom, že filtrační jednotka byla správně zařazena do 5. odpisové skupiny jakožto součást nemovitosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížnostních námitek, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a); neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá dílem nesprávné právní posouzení stran odpisového zařazení hmotného majetku, dílem nesprávnou interpretaci ust. § 35b zákona o daních z příjmů, co se týče způsobu výpočtu slevy na dani.

Stěžovatel tvrdí, že filtrační jednotka jako součást technologie, je považována pro účely ustanovení § 26 zákona o daních z příjmů za samostatnou movitou věc, která měla být pro účely daňového odpisování vymezeného v ust. § 26 až § 33 cit. zákona, odpisována ve 2. odpisové skupině. Rovněž tak klimatizační jednotky, požárně bezpečnostní zařízení a filtry měly být žalobcem jen a výlučně pro účely aplikace ust. § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů evidovány a odpisovány jako samostatné movité věci.

Tyto námitky jsou nedůvodné.

Hmotným majetkem se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok.

Pro posouzení věci je a priori důležité vymezit obsahu pojmů „samostatná movitá věc“ a „soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením“. Výklad těchto v zákoně uvedených pojmů je přitom právní otázkou náležející správnímu orgánu a v soudním řízení soudu. Jde o obecné pojmy, u kterých je jen stěží možno podat vyčerpávající definici a je tedy je nutno vyložit vždy se zřetelem na konkrétní okolnosti případu, tedy se zřetelem na charakter konkrétního předmětného hmotného majetku. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem krajského soudu v napadeném rozsudku, že je třeba vycházet především z „funkčního určení“.

Co se rozumí movitou věcí lze nesporně dovodit ze soukromého práva. Jsou to všechny věci, s výjimkou věcí nemovitých (pozemků a staveb spojených se zemí pevným

základem). Pojem „samostatná movitá věc“ účetní a daňové předpisy nikterak nevymezují. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů uvádí jen v ust. § 26 odst. 2 in fine, co je také samostatnou movitou věcí u staveb: „*Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.*“ Lze tedy uzavřít, že pojem „samostatná (movitá) věc“ je pojmem právní nauky a judikatury. Používá se pro odlišení věcí od sebe navzájem, věcí hlavních od věcí vedlejších.

Podle § 120 odst. 1 občanského zákoníku součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Právní institut součásti věci je pouze zákonným vyjádřením skutečnosti, že existují věci, jakožto hmotné předměty, které lze z hlediska právní teorie charakterizovat jako věci složené, tedy věci, které jsou vnitřně strukturovány a tvořeny relativně samostatnými částmi více nebo méně vzájemně spojenými. Zákon staví samostatnost věci ve vztahu k věci jiné na dvou kritériích - na vzájemné sounáležitosti věcí a na míře jejich oddělitelnosti. První kritérium představuje spíše subjektivní rovinu, neboť „*to, co k věci podle její povahy náleží*“, se určuje do značné míry podle lidských zvyklostí, zkušeností a norem vztahujících se ke konkrétní věci. Míra sounáležitosti se pak posuzuje prostřednictvím povahy té věci, která je považována za věc podstatnější, určující a tedy, ve vztahu více věcí, za věc tzv. hlavní. Zákonný text touto obecnou úpravou dává prostor k individuálnímu posouzení, jaké vlastnosti věc hlavní vykazuje, aby odtud bylo možno odvíjet úvahy, zda jiná relativně samostatná věc k ní „*patří*“ natolik neodmyslitelně, že nemůže již být považována za věc odlišnou. Druhé kritérium je více objektivní a sleduje spojení věcí především ve smyslu fyzickém. Formulace „*nemůže být oddělena, aniž by se tím věc znehodnotila*“ však nevylučuje možnost faktické separace věcí, naopak vlastně v důsledcích jejich oddělení spatřuje měřítko samostatnosti věcí. V této souvislosti lze poukázat např. na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98, v němž soud konstatuje: „*(ch)arakter oddělení zákon nestanoví a tedy nutně tento pojem musí zahrnovat celou škálu způsobů od přímých zásahů do hmotné podstaty věci (např. vybourání vestavěných oken domu), přes manipulaci neničící podstatu věci (např. odmontování kola automobilu), po pouhé volně proveditelné odnětí věci (např. odnesení bezdrátového sluchátka od telefonního aparátu). Definici součásti věci pak z tohoto pohledu vyhovují ty případy, kdy oddělení kterýmkoliv z uvedených způsobů znamená pro věc hlavní (nikoliv též pro její oddělovanou součást) újmu na její hodnotě. Znehodnocením nemusí být ovšem jen ztráta hodnoty peněžní (byť ta bývá zpravidla výsledným odrazem ztráty jakýchkoliv jiných hodnot), nýbrž může jít i o znehodnocení funkční, estetické či jiné. Jinými slovy řečeno, se znehodnocením míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti, slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec. Teprve faktické oddělení součásti doprovázené znehodnocením věci hlavní přináší právní důsledek, že dřívější součást se stává věcí samostatnou a na dosavadní hlavní věci nezávislou.*“ Oddělitelnost součásti věci posuzoval Nejvyšší soud např. i v rozsudku ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. 20 Cdo 2369/99, v němž uvedl, že „*(o)oddělitelnost věci může spočívat v zásahu do hmotné podstaty věci, ale i v zásahu do některé vedlejší kvality. Znehodnocení musí být cenově (hodnotově) vyjádřitelné, může být kvantitativní, kvalitativní, funkční, estetické apod.*“ V rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 19. 6. 2001, sp. zn. 22 Cdo 2250/99 byl za součást domu dokonce označen nábytek, ovšem za situace, kdy s jeho odstraněním poklesla estetická hodnota domu a byly nutné následné úpravy. V rozsudku ze dne 6. 1. 2004, sp. zn. 22 Cdo 1964/2003 Nejvyšší soud potom

vyložil rozdíl mezi součástí věci a jejím příslušenstvím porovnáním míry jejich fyzické sounáležitosti s věcí hlavní a možností samostatného využití. Konstatoval zde, že „*(s)oučást věci je s věcí hlavní pevně spojena a nemůže být oddělena, aniž by došlo k jejímu znehodnocení, přičemž toto spojení může spočívat ve funkční - hospodářské vazbě s věcí hlavní*“.

V účetních a daňových předpisech se obecně uplatní právní úprava soukromoprávní. Lze tedy v obecné rovině konstatovat, že pokud k určité věci k věci (majetku) přiřadíme novou součást věci, pak výdaje na takové přiřazení mohou být technickým zhodnocením majetku, pokud přiřadíme samostatnou věc, bude se jednat o výdaje na pořízení nové věci. Jedinou (ale významnou) výjimkou z tohoto tvrzení je zvláštní úprava součásti stavby v zákoně o daních z příjmů, a to v § 26 odst.1 a dále v příloze č. 1 cit. zákona. Dle vysvětlivek k příloze č. 1 „*nedílnou součástí budov a staveb jsou zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému je určeno. Takováto zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojena a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla*“. Dle § 26 odst. 1 zákona o daních z příjmů: „*za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.*“ Ust. § 26 cit. zákona však nemá dopad do účetnictví, v jehož předpisech taková úprava absentuje. Pro součást jakékoli věci se v účetnictví použije právní úprava součásti věci z občanského zákoníku, případně jiných nedaňových předpisů.

Výše uvedená právní úprava má pro účely zákona o daních z příjmů nepochybně přednost před obecnou úpravou z občanského zákoníku nebo jiných předpisů. Je k ní v postavení lex specialis. Citovaná ustanovení se vztahují na stavbu, která může, ale nemusí být věcí (jde o úpravu pro stavbu ve smyslu stavebně právním, což odpovídá definici hmotného majetku); z tohoto pohledu jde o vymezení pro širší okruh předmětů než v občanském zákoníku. Zásadní pro posouzení věci – součásti stavby - ve vymezení podle zákona o daních z příjmů je umožnění funkce a určeného účelu stavby, pevné spojení se stavbou, jakož i to, zda demontáží součásti (ne)dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby. Zpravidla (tj. nikoli nutně) se jedná o součást celkové dodávky stavby. Za samostatné věci, tedy nikoli součást věci, se považují dle zákona o daních z příjmů zařízení a předměty, které se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou se stavbou pevně spojeny. Tyto podmínky však technologická zařízení, o které je ve věci sporu, nesplňují, a to, jak již bylo konstatováno především stran funkčního využití stavby k účelu, pro který byla zkolaudována a kterému také slouží. Samostatnou věcí tak typicky budou např. výrobní prostředky, které mají vlastní funkci (soustruh, fréza, ...), jakkoli jsou pevně spojené se stavbou, podle občanskoprávní úpravy svojí povahou nenáležejí ke stavbě; podle daňové úpravy se stavbou netvoří jeden funkční celek (mají vlastní odlišné funkce). Odkazuje-li stěžovatel na vysvětlivky k § 26 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze zcela jistě např. i klimatizační jednotku, resp. filtrační jednotku, považovat za samostatnou movitou věc, avšak pouze tam, kde může sloužit sama o sobě a není na ní závislý výrobní proces - provoz stavby určené právě k určité výrobě. Uvedené ustanovení, jehož se stěžovatel dovolává, nadto expressis verbis stanoví, že se jedná o taková zařízení, která s budovou netvoří jeden funkční celek. Jak již bylo naznačeno, v případě, který je nyní posuzován, se však o takový celek jedná. Stejně tak ve smyslu vysvětlivky k příloze č. 1

zákona o daních z příjmů, na kterou stěžovatel odkazuje, se za nedílnou součást staveb považují zařízení, která umožňují jeho funkci a účel, k němuž byla stavba určena a zkolaudována. Jejich demontováním by nepochybně došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavby, neboť by výroba, k níž byla stavba určena, nemohla probíhat.

Na základě výše uvedeného se podává, že technologická zařízení, o která je ve věci nyní projednávané spor, jsou součástí věci (v daném případě budovy - závodu pro výrobu ložisek) a nejsou samostatnými věcmi, o kterých by bylo lze říci, že jsou bez jakéhokoli funkčního spojení s budovou. Nejvyšší správní soud v intencích výše uvedeného vycházel, shodně s krajským soudem, z konkrétní charakteristiky věci hlavní, v daných okolnostech tedy poměřoval rozhodná kritéria co do jejich vzájemné sounáležitosti s věcí hlavní a míry jejich oddělitelnosti. Oddělení uvedených technologií (filtrační zařízení, klimatizace) od stavby by znamenalo její funkční a účelové znehodnocení, neboť tato byla svým charakterem trvale určena k výrobě, kterou by bez nich nebylo lze provozovat. Tato zařízení nadto nebyla využívána i k jiným účelům (tato skutečnost alespoň ze spisového materiálu nevyplynula a ani sám stěžovatel to netvrdí). Předmětná technologická zařízení slouží jen věci, jejíž je součástí (sloužila-li by tato zařízení i pro jiné účely, mohlo by se jednat o samostatnou věc).

Z výše uvedeného lze dospět k závěru, že zpravidla věc, zařízení, které vyžaduje stavba z hlediska stavebního zákona pro funkci a daný konkrétní účel stavby, obvykle bude součástí stavby pro účely zákona o daních z příjmů. A contrario, to, co z hlediska fungování stavby k danému účelu není z hlediska stavebně technického vyžadováno a obvykle pro funkci a účel stavby to není nezbytné, zpravidla hlediska zákona o daních z příjmů nebude považováno za součást stavby. V některých případech tak může být např. klimatizace nezbytná pro funkci a účel stavby, v jiných případech nikoli. Nepochybně bude součástí stavby, bude-li se např. jednat o provoz mrazírny, závodu na zpracování masa. Stejně tak např. administrativní místnosti, které mají povahu trvalého pracoviště nebo pobytu, musí být větratelné okny nebo musí být vybaveny klimatizací, rovněž např. určitá oddělení v nemocnicích bez klimatizace nemohou být provozuschopná. V některých případech tedy bude centrální klimatizace sestávající z centrální pohonné jednotky a z klimatizačních rozvodů podmínkou vydání stavebního povolení a kolaudace. V těchto příkladmo uvedených případech je klimatizace jako celek (pohonná jednotka, rozvody) nezbytná, umožňuje funkci a účel stavby. Výdaje na ni jsou (za podmínek § 33 ZDP) technickým zhodnocením. V jiných případech klimatizace není nezbytná; bude se to týkat např. staveb s přirozeným větráním. Pokud by si takovou klimatizaci dodatečně pořídil vlastník například rodinného domu nebo bytu (v němž současně i podniká), pak by klimatizace byla považována pro účely zákona o daních z příjmů za samostatnou věc. V takovém případě její absence neznemožňuje funkci a účel stavby.

Závěrem lze tedy konstatovat, že určitá věc – část stavby tak někdy umožňuje a jindy nikoli funkci a účel stavby, je nutno proto vždy pro daňové účely zkoumat a priori hledisko funkční a účelové. Nejprve je proto třeba individuálně určit funkci a účel stavby a teprve následně posoudit, co ten který účel stavby umožňuje. Takovým způsobem, jak již bylo uvedeno však správní orgány nepostupovaly a svůj názor stran povahy předmětných technologických zařízení bez dalšího založily na závěru, že oddělením zařízení, konkr. filtrační jednotky by mohlo dojít toliko k poškození strojů na výrobu ložisek, nikoli však

k poškození budovy, ve které jsou zabudovány, aniž by jakkoliv zjišťovaly jejich případnou funkční sounáležitost či jejich oddělitelnost (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2005, č. j. 2 Afs 1/2003 - 47, nebo rozsudek ze dne 13. 12. 2004, č. j. 5 Afs 130/2004 - 62, oba příst. na www.nssoud.cz,)

Závěr o správnosti zařazení do odpisové třídy opřely správní orgány rovněž o pokyn ministerstva financí D-190, resp. D-300, který byl vydán k jednotnému uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud, co se týče předmětného pokynu ministerstva financí, musí konstatovat, že pokyn ministerstva financí vyjadřuje sice záměr, ale neodpovídá textu zákona. Citovaný pokyn nediferencuje mezi druhy staveb podle účelu a funkce a jde nad rámec zákona. Jakkoli lze rozumět záměru, tj. aby byly dříve odepsány věci s kratší dobou životnosti, text tomuto záměru neodpovídá. Zákon o daních z příjmů v ust. § 26 v odst. 2 in fine totiž nestanoví, že za samostatné věci se považují taková výrobní zařízení a předměty, jejichž doba použitelnosti je kratší než doba odpisování budovy. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, *„(v) oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce).“*

Druhou zásadní námitku stěžovatele, a to stran nesprávného postupu soudu při výpočtu výše slevy dle § 35 a zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud shledal důvodnou

Krajský soud vyložil ust. § 35b zákona o daních z příjmů tak, že zákon zde ve větě druhé nestanoví, že dojde k zániku nároku na slevu, jako v první větě ani nestanoví, že vznikne nový nárok na slevu; stanoví toliko, že se nárok na slevu snižuje. Stanovení nového základu daně dle věty druhé má dle názoru soudu sloužit pouze pro účely výpočtu sankce, která se následně odečte od uplatněného nároku na slevu.

Dle názoru krajského soudu je postup správce daně, kdy nejprve zjistil nový nárok na slevu podle nově zjištěného základu daně a daně a teprve potom od tohoto nově zjištěného nároku na slevu odečetl sankci, v rozporu se zákonem. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že nárok na slevu ve smyslu ust. § 35a zákona o daních z příjmů nelze vykládat jako nový nárok na slevu (zjištěný po daňové kontrole), neboť takový výklad nemá oporu v zákoně. Krajský soud uvedl, že konstrukce výpočtu částky, o kterou se snižuje nárok na slevu ve smyslu ust. § 35a odst. 6 věty druhé cit. zákona slouží pouze a výlučně pro účely stanovení sankce, o kterou bude krácena sleva na dani, přitom spojovat ji s nově stanovenou daňovou povinností určenou dodatečným platebním výměrem lze dle názoru soudu pouze do té míry, že výpočet sankce, resp. následně nově stanovená výše slevy na dani, je součástí výpočtu dodatečně stanovené daňové povinnosti Krajský soud tak přisvědčil názoru žalobce, totiž, že základem pro výpočet má být právě ten „nárok na slevu“, který poplatník vykázal ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém

příslušná podmínka nebyla dodržena. Krajský soud vycházel přitom z dikce ust. § 35a odst. 6 cit. zákona, přitom porovnával obsah prvních dvou vět; dospěl přitom k závěru, že každá věta se týká jiných podmínek pro uplatnění slevy a každá s jejich nedodržením spojuje jiné právní následky.

Skutkově shodnou věcí se Nejvyšší správní soud zabýval ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 54/2009 - 88 ze dne 30. 11. 2009, od názoru zde uvedeného nemá senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit.

Na tomto místě Nejvyšší správní soud upozorňuje na to, že výše citovaným rozsudkem bylo rozhodováno o kasační stížnosti podané rovněž proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě (č. j. 22 Ca 238/2007 ze dne 13. 11. 2008), v němž krajský osud vyslovil právní názor, od něhož se nyní sám odchýlil, aniž by změnu právního názoru odůvodnil. Ve svém rozsudku krajský soud totiž uvedl, že *„(v) souladu s požadavkem správného a úplného zjištění daňové povinnosti pak nelze principiálně připustit situaci, že by se sankce ve smyslu ust. § 35 odst. 7 věty druhé zákona vypočítávala vědomě z nesprávného daňového základu. V souladu s ust. § 1 odst. 2 ZSDP je úkolem správce daně zjišťovat a stanovit daňové povinnosti daňových poplatníků, a proto v posuzované věci v rámci provedené daňové kontroly bylo jediným správným řešením za situace, kdy bylo zjištěno žalobcovo pochybení, stanovit správně základ daně a teprve z tohoto nově stanoveného základu daně použít tu část jeho změny, která vznikla porušením podmínky maximalizace snížení základu daně.“* Krajský soud zde rovněž přitom výslovně odmítl možnost dvojího výkladu pojmu „nárok na slevu“, což nyní de facto popírá. Takový postup z hlediska předvídatelnosti práva je nutno označit za nepřípustný. V této souvislosti odkazuje Nejvyšší správní soud na svůj rozsudek ze dne 12. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 47/2004 (příst. na www.nssoud.cz), v němž konstatoval: *„Pokud stejný senát krajského soudu posuzuje procesně zcela srovnatelné případy procesně odlišně, a to bez jakéhokoliv odůvodnění, dopouští se tím jurisdikční libovůle odporující základnímu principu materiálního právního státu, kterým je předvídatelnost rozhodování státních orgánů a s ním související princip právní jistoty, mající v konečném důsledku dopady i na princip rovnosti účastníků soudního řízení. Změna přístupu při hodnocení procesních pravidel bez výslovného zásahu provedeného legislativní formou nebo bez využití mechanismů sjednocování judikatury prostřednictvím soudů vyšší instance a současně bez racionálně podloženého a přesvědčivého odůvodnění je proto ústavně nežádoucí.“*

Nárok na slevu dle § 35b zákona o daních z příjmů může uplatnit poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu a na kterého se nevztahuje ustanovení § 35a, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem (§ 35b odst. 1 cit. zákona). Podle § 35b odst. 6 cit. zákona zde obdobně platí ustanovení § 35a odst. 2 cit. zákona, podle jehož písm. a) patří mezi zvláštní podmínky, za kterých lze uplatnit slevu na dani, že poplatník využije v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona ke snížení základu daně, a to zejména uplatněním všech odpisů podle § 26 až 33. Podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů nedodrží-li poplatník podmínku uvedenou v § 35a odst. 2 písm. a), nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, se snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku sazby daně podle § 21 odst. 1 a té části změny základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34, která vznikla porušením podmínky podle odstavce 2 písm. a), a poplatník je povinen podat dodatečné

daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých podmínku nedodržel. Zákonodárce tedy stanovil pro poplatníky, kterým byly poskytnuty investiční pobídky, v případě nedodržení zákonných podmínek velmi přísné sankce, které – až na jednu výjimku – mají za následek ztrátu možnosti investiční pobídky uplatňovat. Výjimkou je podmínka maximálního snížení základu daně. V tomto případě zákonodárce stanovil jako sankci pouhé snížení nároku na slevu.

Pokud jde o výklad pojmu „nárok na slevu“, je třeba vycházet ze skutečnosti, že zákon o daních z příjmů stanoví, jakým způsobem má být nárok vypočten. Užití tohoto pojmu v sankčním ustanovení § 35b odst. 7 nemá jiný význam, a pokud základem výpočtu je nárok na slevu, je třeba jím rozumět nárok vypočtený podle zákona, tedy vypočtený po zjištění všech pro výpočet rozhodných skutečností. Výsledek daňové kontroly se do výpočtu výše slevy vždy musí promítnout. Pouze takový postup odpovídá základní zásadě správného a úplného zjištění daňové povinnosti vyplývající z § 1 odst. 2 a § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992Sb., o správě daní a poplatků. Není možno proto vycházet při výpočtu sankce za porušení podmínky maximálního snížení základu daně z původně uplatněné slevy na dani, která byla stanovena z nesprávné daňové povinnosti, ale je nutno nejprve zjistit nový správný nárok na slevu a teprve od tohoto nově zjištěného nároku na slevu odečíst sankci. Takto vypočtený nárok na slevu se tedy snižuje o částku ve výši součinu dvojnásobku sazby daně podle § 21 odst. 1 a té části změny základu daně po snížení o citované položky, která vznikla porušením stanovené podmínky. Lze tedy brát v úvahu pouze tu část změny základu daně, která se vztahuje k porušení podmínky uplatnění nároku na slevu. Nejvyšší správní soud neshledal možnost dvojího výkladu, neboť výklad provedený krajským soudem v nyní projednávané věci nemá oporu v zákoně.

Nejvyšší správní soud z důvodů výše uvedených shledal druhou námitku stěžovatele důvodnou, proto nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm je krajský osud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. září 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu